

Derechos humanos, derechos fundamentales y fiscalidad internacional¹

Marco Greggi²

La estación de los derechos humanos en materia tributaria parece atravesar una nueva primavera, al menos en Europa y todos los países que comparten principios, valores y tradiciones jurídicas con el viejo continente. Cuando se refleja sobre la jurisprudencia más reciente del Tribunal europeo, por un lado, y, sobre aquella de los tribunales nacionales, más atentos al sistema de principios y tutelas, por otro, no se puede obviar que la *vis expansiva* de la tutela de los derechos fundamentales parece verdaderamente fecunda en cuanto a sus resultados: prueba de ello es el hecho de que también las magistraturas supremas de tribunales a las antípodas de los nuestros, como la High Court of Australia, conocen, estudian y aplican precedentes del Tribunal de Estrasburgo en ámbito tributario³.

También en los países más alejados del viejo continente, pero con los que Europa comparte tradiciones jurídicas comunes y formas de tutela del contribuyente, la protección de los derechos fundamentales parece poder escribir una nueva página en las relaciones con el erario⁴.

Si, por un lado, es cierto que la evolución de las formas de garantía parece esencialmente fruto de la contribución doctrinal (al menos en los Estados Unidos), es igualmente cierto que al menos en Europa la *Case law* de los

¹ Cómo citar este artículo: Greggi M., Derechos humanos, derechos fundamentales y fiscalidad internacional, *Estudios Tributarios Europeos*, núm. 2/2014, (www.seast.it/revista), págs.1-6.

² Marco Greggi, *Professore Associato* Università di Ferrara. El autor desea expresar su agradecimiento a Justin Dabner, James Cook University, por las referencias a la literatura australiana y a los precedentes en la *Common law*. Traducción al español a cargo de Carlos Guillermo Benavides Chicón, Universidad de Málaga, doctorando en *European Tax Law*, Seast, Università di Bologna, Alma Mater Studiorum.

³ KIRBY M., *Getting by without a Charter: an Australian perspective*, Conferencia pronunciada en el curso del congreso "Human Rights Conference on the 10th Anniversary of the Human Rights Act 1988 (UK)", Salford University, School of Law, junio de 2010.

⁴ WILLIAMS-HUME, *Human Rights under the Australian Constitution*, Oxford, 2013, p. 8 ss.

tribunales parece poder garantizar una aplicación de las tutelas fundamentales como tales capaces de superar el perfil interpretativo y de política.

Es indudable, desde este punto de vista, que estamos asistiendo a un giro fundamental del sistema fiscal, incluido el italiano. Desde el punto de vista de las fuentes, se puede observar que la fiscalidad internacional, o más correctamente el derecho tributario internacional, en la acepción del término que daba Udina⁵, permea en el ordenamiento tributario doméstico, conduciendo, o a veces imponiendo una interpretación de las normas orientada a una sensibilidad diferente hacia las situaciones jurídicas subjetivas implicadas en la aplicación del impuesto.

La naturaleza de la tasa, su cuantía, la incidencia de la norma tributaria en el tiempo y el espacio, la naturaleza no confiscatoria (ablativa) de la carga fiscal, la prohibición de la doble imposición, la aplicación del recurso en el proceso contradictorio, la necesaria tutela procesal del contribuyente, y mucho más: no hay ámbito del derecho tributario en el que la tutela de los derechos humanos (de los derechos fundamentales) no haya jugado recientemente algún papel o, de alguna forma, no haya hecho oír su propia voz para dirigir al legislador, la autoridad administrativa o el propio magistrado hacia una interpretación de la norma más coherente con dicha sensibilidad y con la dimensión europea del fenómeno⁶.

Se asiste así, a una lenta pero aparentemente imparable, transición de formas de tutela de *soft law* (o derecho dúctil⁷, si se prefiere) a mecanismos de salvaguardia que acaban por radicar su legitimación en el *hard law*, ya sea de base legal (*statutory-based*) o basado en la jurisprudencia (*case-law-based*).

⁵ UDINA M., *Il diritto internazionale tributario*, en Trattato di diritto internazionale, VV.AA. (coord.), Vol. X, Padua, 1949, p. 56 ss.

⁶ MELIS-PERSIANI, *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, en L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva, SALVINI-MELIS (coord.), Padua, 2014, p. 269 ss.

⁷ ZAGREBELSKY G., *Il diritto mite*, Torino, 1992, pássim.

En una perspectiva puramente jurídica, dicha transición es verdaderamente histórica⁸, no inferior a lo reflejado por la literatura cuando se produjo la tutela de los derechos fundamentales “de segunda generación⁹”, más de cuatro décadas después de la adopción del Convenio europeo de derechos humanos.

Si realmente desde el punto de vista científico es posible imaginar, al menos para las naciones de “cultura jurídica afín¹⁰” (usando las palabras del Tribunal), una convergencia de modelos de aplicación del tributo hacia paradigmas comunes, entonces es cierto que dicha convergencia se construye pacientemente a partir del contribuyente, de sus exigencias de tutela, de garantía y en clave, por tanto, de contrapeso a los intereses fiscales cuya dimensión intrínsecamente nacional es indudable.

Se trata, en este sentido, del comienzo de un modelo de derecho común, un *ius commune fisci* que se construye pacientemente sobre la primacía del individuo, del contribuyente, del hombre, en la perspectiva convencional, y que prescinde en este sentido de la contribución de organizaciones supranacionales (como la OCDE), cuya legitimidad en la comunidad internacional no siempre es reconocida de forma unánime, y en el seno de las cuales el proceso de toma de decisiones a veces no se corresponde con los requisitos de participación (y legitimación democrática) que tradicionalmente se postulan en el sistema tributario occidental.

Los derechos humanos y los derechos fundamentales son, así, llevados a una convergencia en la dimensión tributaria internacional, en el sentido de que parece que no existen hoy día derechos fundamentales en el sector tributario que no sean también derechos humanos, y como tales pueden

⁸ Un estudio empírico-cuantitativo sobre la incidencia de los derechos humanos en el contencioso anglosajón ha sido recientemente tratado por SANDELL P., *Use of Human rights argument in Courts cases jumps 5%*, Thomson Reuters News Release, 9 de abril de 2012, disponible en la página web: http://www.sweetandmaxwell.co.uk/downloads/human_rights_arguments_rises_2012.pdf). El autor destaca también que el incremento específico en el último año en el ámbito del contencioso fiscal ha sido del 36% (véase pág. 1 del informe).

⁹ Distingue las generaciones de derechos humanos DI TURI C., *Globalizzazione dell'economia e diritti fondamentali in materia di lavoro*, Milano, 2007, p. 82 y, en particular, nota 113.

¹⁰ Ejemplos “regionales” de tutela de los derechos humanos más allá de la experiencia europea son recogidos por GILBERTI G., *Introduzione storica ai diritti umani*, Turín, 212, p. 154.

derivar, al menos en su interpretación, de los textos de los distintos convenios, tratados y pactos internacionales aplicables¹¹.

En esta perspectiva, aún más interesantes son las novedades de la literatura estadounidense¹², tendentes a acoger en los derechos humanos y fundamentales una dimensión, por así decirlo, pretendida. Solo en algunas contribuciones a la presente edición de la Revista emergen perfiles para los que la salvaguardia de los derechos del hombre en el sector fiscal debe ser interpretada no solo como tutela de la imposición, sino como tutela en la imposición y en la aplicación de la tasa del impuesto¹³.

Esto significa no solo que deba ser combatida una imposición que no respete los derechos fundamentales del individuo (de la tutela de la integridad patrimonial a la garantía de un proceso justo), sino también al mismo tiempo que deba asegurarse una imposición efectiva en manos de cada socio a la luz del principio de igualdad¹⁴, aunque en línea con las normas positivas vigentes en el lugar de residencia, ciudadanía o donde su capacidad contributiva se manifieste con un criterio de conexión razonable.

Según los autores que sostienen esta línea interpretativa, por ejemplo, no sería compatible con los principios fundamentales (y por lo tanto constituiría materia de derechos del hombre) el comportamiento de determinadas jurisdicciones fiscales no dispuestas a colaborar con otras o al menos dispuestas a facilitar la ocultación del sujeto, permitiendo a los bancos o

¹¹ Véanse las contribuciones recogidas en EDREY-GREGGI, *Bridging a Sea: Constitutional and Supranational Limitations to Taxing Power of the States across the Mediterranean Sea*, Roma, 2010.

¹² Aunque caracterizado por un enfoque divulgativo, véase el informe *Tax Abuses, Poverty and Human Rights*, *International Bar Association*, Londres, 2013, disponible también en <http://www.ibanet.org/>.

¹³ COHEN S., *Does Swiss Bank Secrecy Violate International Human Rights?*, en *Tax Notes International*, 2013, p. 140.

¹⁴ En este sentido "il soggetto che interpreta l'interesse pubblico o generale dovrebbe operare il riparto dei carichi pubblici secondo il principio di giustizia distributiva e di proporzionalità", GALLO F., *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, en *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, SALVINI-MELIS (coord.), *op. cit.*, p. 12.

instituciones de crédito no colaborar de modo eficiente con las autoridades extranjeras¹⁵.

La teoría de los derechos humanos se convierte en un nuevo y original pilar sobre el que fundar la colaboración entre Estados con miras a la búsqueda de una imposición adecuada que parece exceder, en los albores del siglo XXI, el paradigma *smithiano* del canon de la imposición justa, acogiendo una acepción sobre la cual el impuesto es justo también en una dimensión supranacional, o no es justo, y por tanto un sistema tributario es conforme a los derechos del hombre en cuanto ello no facilita la violación por parte del contribuyente de los mismos deberes hacia otra jurisdicción.

Se trata de una sensibilidad, en este caso, que parece indudablemente extraña a la experiencia europea e italiana, al menos en la situación actual. Sin embargo, es cierto que la OCDE parece llegar al mismo resultado en la reelaboración de su modelo de convenio contra la doble imposición en el marco de la reciente iniciativa "BEPS" sobre la erosión de la base imponible y la transferencia de beneficios a otras jurisdicciones.

Los informes de la OCDE y sus *policy makers*, insisten recientemente¹⁶ en una superación del convenio como instrumento jurídico para atenuar (o en el mejor de los casos, eliminar) la doble imposición, haciendo hincapié en su lugar en un aspecto que hasta ahora había sido descuidado: aquel según el cual el convenio debería convertirse no en un instrumento funcionalmente orientado a contrastar una doble reclamación tributaria, sino en un elemento que garantice una imposición efectiva de la renta producida, aunque de acuerdo con las reglas (y las cantidades) previstas por el estado legitimado a aplicar la reclamación.

En resumen, el convenio se ha convertido en un elemento funcionalmente idóneo para garantizar una imposición efectiva, actual y concreta de los

¹⁵ COHEN S., *op. cit.*, p. 141. Más en general véase la reconstrucción, recurrente pero aún válida, de TASCA-VIETTI, *Società off shore e paradisi legali. Regole e disciplina*, Milán, 2009, p. 164.

¹⁶ OCSE, *Action plan on Base Erosion and Profit shifting*, París, 2013, y, en concreto, los estudios sucesivos en el ámbito de la acción 6 dirigida a la prevención del abuso de los tratados.

ingresos transnacionales, obviando, así, los peligros de la doble no imposición o el "salto del impuesto", como se han definido en la literatura. Es una transición que llevará tiempo y sobre todo sensibilidad por parte de interpretes y operadores para convertirse en una parte integral del sistema. El cambio de ritmo parece, sin embargo, evidente y ciertamente un presagio de nuevos desarrollos.

El número de Estudios Tributarios Europeos dedicado al tema de los derechos fundamentales, y que también da cuenta de las novedades en el campo de la privacidad digital, conjuga las reflexiones de la mejor doctrina europea, estadounidense e israelí a la contribución de doctorandos de investigación del ateneo *felsineo*, que muestran aquellos perfiles del ordenamiento tributario italiano que puedan verse afectados por la virtuosa contaminación de la doctrina de los derechos humanos.

Temas tradicionales como el derecho al proceso contradictorio, la carga de la prueba o el proceso justo se revisan bajo una óptica auténticamente europea y atenta a distintas sensibilidades, teniendo como perspectiva la de imaginar y trazar un ordenamiento unitario que prescindiera de la especificidad doméstica, lo que confirma la enseñanza de la doctrina que hace prevalecer el derecho sobre el simple dato normativo positivo.